

# “营改增”试点差额纳税之会计处理

彭新媛

(山东经贸职业学院会计学院 山东潍坊 261011)

**【摘要】** 本文以财税部门有关“营改增”试点的最新规定为依据,就目前试点企业差额纳税的会计处理结合案例进行解析,以期对相关人员进行参考和借鉴。

**【关键词】** 营改增 差额纳税 会计处理 案例解析

上海市开展“营改增”试点以来,试点企业的会计核算一直是按照《上海市财政局关于本市营业税改征增值税试点有关差额征税会计处理的通知(试行)》(沪财会[2012]8号)的相关规定执行的。但该通知同时明确表示,财政部如有新的规定,以财政部的规定为准。为了更好地配合营业税改征增值税的试点工作,2012年7月5日,财政部发布了《关于印发〈营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定〉的通知》(财会[2012]13号),对“营改增”试点差额纳税的会计处理作出明确规定,并在“应交税费——应交增值税”科目下增设“营改增抵减的销项税额”专栏,用于记录试点地区一般纳税人因按规定扣减销售额而减少的销项税额。下面,笔者将依据最新政策,就试点企业差额纳税的会计处理借助案例进行阐述。

## 一、试点纳税人接受非试点纳税人联运业务差额纳税的会计处理

**1. 一般纳税人差额纳税的会计处理。**根据《交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定》(财税[2011]111号文件的附件2)中的相关政策,试点纳税人提供应税服务,按照国家有关规定差额征收营业税的,允许其以取得的全部价款和价外费用,扣除支付给非试点纳税人价款后的余额为销售额。财会[2012]13号文件规定,一般纳税人提供应税服务,试点期间按照营业税改征增值税有关规定允许从销售额中扣除其支付给非试点纳税人价款的,应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“营改增抵减的销项税额”专栏,用于记录该企业因按规定扣减销售额而减少的销项税额;企业接受应税服务时,按规定允许扣减销售额而减少的销项税额,借记“应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额)”科目,按实际支付或应付的金额与上述增值税额的差额,借记“主营业务成本”等科目,按实际支付或应付的金额,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目;对于期末一次性进行账务处理的企业,期末,按规定当期允许扣减销售额而减少的销项税额,借记“应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额)”科目,贷记“主营业务成本”等科目。

**案例 1:**上海吉祥运输公司是首批“营改增”试点企业,税改后被认定为一般纳税人。该公司主要提供货物运输服务,适用于交通运输业 11%的增值税税率。2012年10月,吉祥运输公司全部收入合计额为 400 万元,其中,取得国内货物运输收入 370 万元,支付给非试点联运公司运费 100 万元并取得货物运输业营业税发票;销售货物取得收入 30 万元(适用于 17%的增值税税率)。假设不考虑其他进项税额抵扣,请对吉祥运输公司进行会计处理。

**案例解析:**上海吉祥运输公司全部收入合计额为 400 万元,其中,货物运输收入 370 万元属于“营改增”应税服务,适用于 11%的增值税税率,而销售货物取得收入 30 万元,适用于 17%的增值税税率。根据财会[2012]13号文件的规定,吉祥运输公司差额纳税的会计处理如下:不考虑支付给非试点联运公司的运费,则该运输公司应交增值税销项税额=370÷(1+11%)×11%+30÷(1+17%)×17%=41.03(万元)。借:银行存款 400 万元;贷:主营业务收入 358.97 万元,应交税费——应交增值税(销项税额)41.03 万元。

吉祥运输公司支付给非试点联运公司运费 100 万元,允许从销售额中扣除,则扣减销售额而减少的销项税额=100÷(1+11%)×11%=9.91(万元)。借:主营业务成本 90.09 万元,应交税费——应交增值税(营改增抵减的销项税额)9.91 万元;贷:银行存款 100 万元。

**2. 小规模纳税人差额纳税的会计处理。**财会[2012]13号文件规定,小规模纳税人提供应税服务,试点期间按照营业税改征增值税有关规定允许从销售额中扣除其支付给非试点纳税人价款的,按规定扣减销售额而减少的应交增值税应直接冲减“应交税费——应交增值税”科目;企业接受应税服务时,按规定允许扣减销售额而减少的应交增值税,借记“应交税费——应交增值税”科目,按实际支付或应付的金额与上述增值税额的差额,借记“主营业务成本”等科目,按实际支付或应付的金额,贷记“银行存款”、“应付账款”等科目;对于期末一次性进行账务处理的企业,期末,按规定当期允许扣减销售额

而减少的应交增值税,借记“应交税费——应交增值税”科目,贷记“主营业务成本”等科目。

案例2:承案例1,假设上海吉祥运输公司税改后被认定为小规模纳税人,适用于3%的征收率计算缴纳增值税,其他条件保持不变,请对吉祥运输公司进行会计处理。

案例解析:由于上海吉祥运输公司属于“营改增”试点中的小规模纳税人,因此,无论其提供增值税应税劳务还是销售应税货物,均适用于3%的征收率计缴增值税。另外,实际业务核算中,试点小规模纳税人只需设置“应交税费——应交增值税”科目,对于按规定扣减销售额而减少的应交增值税,不再单独设置科目。根据财会[2012]13号文件的规定,吉祥运输公司差额纳税的会计处理如下:不考虑支付给非试点联运公司的运费,则该运输公司应交增值税 $= (370+30) \div (1+3\%) \times 3\% = 11.65$ (万元)。借:银行存款400万元;贷:主营业务收入388.35万元,应交税费——应交增值税11.65万元。

吉祥运输公司支付给非试点联运公司运费100万元,允许从销售额中扣除,则扣减销售额而减少的应交增值税 $= 100 \div (1+3\%) \times 3\% = 2.91$ (万元)。借:主营业务成本97.09万元,应交税费——应交增值税2.91万元;贷:银行存款100万元。

## 二、试点纳税人接受试点纳税人联运业务差额纳税的会计处理

1. 一般纳税人差额纳税的会计处理。根据财税[2011]111号文件[附件2第一条第(四)项]的规定,试点纳税人接受试点纳税人中的小规模纳税人提供的交通运输业服务,按照取得的增值税专用发票上注明的价税合计金额和7%的扣除率计算进项税额;试点纳税人从试点地区取得的2012年1月1日(含)以后开具的运输费用结算单(铁路运输费用结算单除外),不得作为增值税扣税凭证。

案例3:上海顺风货物运输公司是“营改增”试点中的一般纳税人,适用于交通运输业11%的增值税税率。2012年9月,该公司承接了一项跨省货物运输业务,合同含税金额为222万元,支付试点联运公司(小规模纳税人)运费60万元,并取得增值税普通发票。假设不考虑其他进项税额抵扣,请对上海顺风货物运输公司进行会计处理。

案例解析:顺风货物运输公司支付给试点联运公司运费60万元,按照财税[2011]111号文件的规定,允许按照7%的扣除率计算进项税额。该运输公司的会计处理如下:该公司承接的跨省货物运输业务收入为222万元,则应交增值税销项税额 $= 222 \div (1+11\%) \times 11\% = 22$ (万元)。借:银行存款222万元;贷:主营业务收入200万元,应交税费——应交增值税(销项税额)22万元。该运输公司可抵扣进项税额 $= 60 \times 7\% = 4.2$ (万元)。借:主营业务成本55.8万元,应交税费——应交增值税(进项税额)4.2万元;贷:银行存款60万元。

假设试点联运公司为一般纳税人,顺风货物运输公司支付试点联运公司的运费60万元取得了增值税专用发票,其他条件不变。那么,该运输公司的会计处理如下:该运输公司应

交增值税销项税额 $= 222 \div (1+11\%) \times 11\% = 22$ (万元)。借:银行存款222万元;贷:主营业务收入200万元,应交税费——应交增值税(销项税额)22万元。该运输公司可抵扣进项税额 $= 60 \div (1+11\%) \times 11\% = 5.95$ (万元)。借:主营业务成本54.05万元,应交税费——应交增值税(进项税额)5.95万元;贷:银行存款60万元。

2. 小规模纳税人差额纳税的会计处理。根据财税[2011]111号文件[附件2第一条第(三)项]的规定,试点纳税人中的小规模纳税人提供交通运输业服务和国际货物运输代理服务,按照国家有关营业税政策规定差额征收营业税的,其支付给试点纳税人的价款,也允许从其取得的全部价款和价外费用中扣除。

案例4:上海东盛运输公司税改后被认定为小规模纳税人,适用于3%的征收率计算缴纳增值税。2012年11月,取得国内货物运输收入309万元,支付给试点联运公司(小规模纳税人)运费103万元并取得增值税普通发票。请对东盛运输公司进行会计处理。

案例解析:上海东盛运输公司差额纳税的会计处理如下:不考虑支付给试点联运公司的运费,则该运输公司应交增值税 $= 309 \div (1+3\%) \times 3\% = 9$ (万元)。借:银行存款309万元;贷:主营业务收入300万元,应交税费——应交增值税9万元。

东盛运输公司支付给试点联运公司的运费103万元,允许从销售额中扣除,则扣减销售额而减少的应交增值税 $= 103 \div (1+3\%) \times 3\% = 3$ (万元)。借:主营业务成本100万元,应交税费——应交增值税3万元;贷:银行存款103万元。

## 三、结论

通过以上几个案例的分析可以得知,试点纳税人中的小规模纳税人从事联运业务,无论联运合作方是否是试点企业,其差额纳税的会计处理基本一致,即不需要核算增值税进项税额与销项税额,只需设置“应交税费——应交增值税”科目。而试点纳税人中的一般纳税人从事联运业务,如果联运合作方是非试点企业,其差额纳税的会计处理应在“应交税费——应交增值税”科目下增设“营改增抵减的销项税额”专栏,用于记录该企业因按规定扣减销售额而减少的销项税额;如果联运合作方也是试点企业,则需要区分联运合作方的增值税一般纳税人类型,不同纳税人类型在会计核算与会计处理上略有差异。

【注】本文系2012年山东省高校人文社会科学研究计划自筹经费项目“中小企业税收优惠政策应用研究”(项目编号:J12WF78)的阶段性研究成果。

### 主要参考文献

1. 财政部,国家税务总局.交通运输业和部分现代服务业营业税改征增值税试点有关事项的规定.财税[2011]111号,2011-11-16

2. 财政部.关于印发《营业税改征增值税试点有关企业会计处理规定》的通知.财会[2012]13号,2012-07-05